Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 32091 du rôle
Inscrit le 22 février 2013

Audience publique du 10 mars 2014

Recours formé par la société anonyme .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32091 du rôle et déposée le 22 février 2013 au greffe du tribunal administratif par Maitre Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ....., établie et ayant son siège social à …. , représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 novembre 2012, inscrite sous le numéro …. du rôle, ayant rejeté comme non fondée sa réclamation du 13 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 mai 2013;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy le 24 juin 2013 au nom de la société anonyme .....;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 juillet 20013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège Le Gouellec, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 février 2014.

Le 3 mars 2010, le bureau d'imposition Sociétés 2 de Luxembourg de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes, ci-après désignée par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société anonyme ....., ci-après désignée par « la société .....», les bulletins de l'impôt commercial communal pour l'année 2006, de l'impôt sur la fortune pour les années 2006 et 2007 et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2006 par voie de taxation d'office, faute de déclaration fiscale de la part de la société susmentionnée.

Les bulletins de l'impôt commercial communal pour l'année 2007, de l'impôt sur la fortune pour les années 2008, 2009 et 2010 et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2007 furent émis le 27 mai 2010 par le bureau à l'égard de la société ....., également par voie de taxation d'office.

Le 20 avril 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ....., pour l'année 2008, les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités, encore par voie de taxation d'office.

Le 5 avril 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ....., pour l'année 2009, les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités, encore par voie de taxation d'office.

Par une lettre du 12 septembre 2012, la société .....introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », à l'encontre des prédits bulletins d'impôt pour les années 2006, 2007, 2008 et 2009.

Par décision du 21 novembre 2012, référencée sous le numéro du rôle ....., le directeur déclara irrecevable ladite réclamation pour tardiveté en ce qui concerne les bulletins d'impôt pour les années 2006, 2007 et 2008. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 13 septembre 2012 par le sieur ..... au nom de la société anonyme ....., ayant son siège social à ....., pour réclamer contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006, le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1.1.2006 et au 1.1.2007 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, tous émis le 3 mars 2010, contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1.1.2009 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2007, tous émis le 27 mai 2010 ainsi que contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2008 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, les deux émis le 20 avril 2011;*

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'Etat du 6.2.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer;

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste; qu'en vertu de l'art. 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste;

Considérant que le bulletin litigieux de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006, le bulletin litigieux de l'impôt sur la fortune au 1.1.2006 et au 1.1.2007 et le bulletin litigieux de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 ont été émis le 3 mars 2010 et notifiés le 8 mars 2010; qu'ainsi le délai a expiré le 8 juin 2010;

que le bulletin litigieux de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, le bulletin litigieux de l'impôt sur la fortune au 1.1.2008 et le bulletin litigieux de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2007 ont été émis le 27 mai 2010 et notifiés le 1er juin 2010; qu'ainsi le délai a expiré le 1 er septembre 2010;

que le bulletin litigieux de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2008 et le bulletin litigieux de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008 ont été émis le 20 avril 2011 et notifiés le 26 avril 2011; qu'ainsi le délai a expiré le 26 juillet 2011;

que toutes les réclamations sont donc tardives;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables; (…) ».

Par requête déposée 22 février 2013 au greffe du tribunal administratif, la société .....a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 21 novembre 2012.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours en réformation, sinon en annulation dirigé contre la décision directoriale précitée du 21 novembre 2012 en ce qu'il tendrait également à entreprendre les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2009.

La partie demanderesse fait valoir que le moyen d'irrecevabilité serait à rejeter au motif que sa réclamation aurait également portée sur les bulletins d'imposition de l'année 2009 et que le directeur n'aurait pas mentionné dans sa décision du 21 novembre 2012 que ces bulletins d'imposition feraient l'objet d'une décision distincte.

Il appartient tout d'abord au tribunal de déterminer l'objet du présent recours, étant rappelé qu'en l'absence d'intention manifeste contraire, les termes juridiques employés par un professionnel de la postulation sont à appliquer à la lettre, ce plus précisément concernant la nature du recours introduit, ainsi que son objet, tel que cerné à travers la requête introductive d'instance.

Force est tout d'abord de constater que le directeur, bien que saisi d'une réclamation portant sur les bulletins d'imposition des années 2006, 2007, 2008 et 2009, a uniquement statué à l'égard des bulletins d'imposition des années 2006, 2007 et 2008 en déclarant la réclamation introduite à leur égard irrecevable pour cause de tardiveté, les bulletins d'impositions pour l'année 2009 n'ayant pas, d'après les informations soumises au tribunal, fait l'objet d'une décision directoriale, de sorte que ces derniers sont, le cas échéant, toujours susceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux. En ce qui concerne le recours sous examen, ce dernier, aux termes de son dispositif auquel le tribunal peut seul avoir égard, tend à la réformation, sinon à l'annulation de la seule décision directoriale du 21 novembre 2012.

En vertu du paragraphe 228 AO : « *Les décisions visées aux §§* (…) *211* [les bulletins d'imposition de l'impôt sur le revenu conformément au paragraphe 210b AO](…) *peuvent*

être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes. Il sera procédé conformément au § 299. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif, qui statuera au fond. »

En vertu de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif: « (…) *(3) 1. Le tribunal administratif connaît comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours.*

2. En cas d'application du §237 de la loi générale des impôts le tribunal administratif statue conformément aux dispositions de l'article 2.

3. Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du §131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus (…) »

Il se dégage des dispositions légales précitées que seul le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de 6 mois qui court à partir de l'introduction de la réclamation introduite contre le prédit bulletin, a le droit de déférer directement au tribunal le bulletin qui a fait l'objet de la réclamation. Il s'ensuit qu'en dirigeant le recours sous examen contre la seule décision directoriale du 21 novembre 2012, la société .....n'a pas déféré au tribunal les bulletins d'impositions pour l'année 2009, de sorte que le moyen d'irrecevabilité de la partie étatique est à rejeter pour ne pas être fondé.

Il ressort encore d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt.

Le tribunal administratif est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation, recours qui est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Quant au fond, la société demanderesse fait tout d'abord valoir que pour que la partie étatique puisse se prévaloir de la présomption de notification des bulletins d'imposition endéans les 3 jours de leur émission, conformément au § 211, paragraphe (3), AO et à l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 pris notamment sur base du § 211 (3) AO, il appartiendrait à cette dernière de fournir la date de la remise à la poste des bulletins litigieux. La partie demanderesse conteste ensuite les bases d'imposition retenues par voie de la taxation d'office qui s'écarteraient de manière significative de ses revenus réels tels que ressortant de ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et

pour l'impôt commercial communal pour les années 2006 à 2009 fournies à l'appui de sa réclamation du 12 septembre 2012.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en ce que le directeur aurait à juste titre retenu le caractère tardif de la réclamation du 12 septembre 2012 en ce qui concerne les bulletins d'imposition pour les années 2006, 2007 et 2008.

Le § 211 (3) AO dispose que « *die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Großherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* ».

En vertu de l'article 1er du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 pris notamment sur base du § 211 (3) AO précité : « *Les bulletins qui fixent une cote d´impôt, ceux qui établissent séparément une valeur unitaire ou des revenus d´une certaine catégorie, ceux qui fixent la base d´assiette d´un impôt réel et ceux qui appellent en garantie un tiers responsable du paiement de l´impôt peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurent au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste. Il en est de même des bulletins qui ventilent une cote d´impôt ou une base d´assiette entre plusieurs communes* ».

Etant donné qu'il est constant en cause que la société ..... est un contribuable résident et que les bulletins litigieux ont fixé à l'égard de cette dernière des cotes de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt sur la fortune et de l'impôt commercial communal, la notification desdits bulletins rentre dans le champ d'application de l'article 1er du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 et a partant pu être effectuée par la voie d'un courrier simple fermé à la poste.

L'article 2 du même règlement grand-ducal établit une présomption de notification dans les termes suivants :

« *La notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l´envoi à la poste à moins qu´il ne résulte des circonstances de l´espèce que l´envoi n´a pas atteint le destinataire dans le délai prévu.* ».

C'est partant la date de la remise de l'envoi à la poste qui constitue le point de départ de la présomption de l'accomplissement de la notification.

Il est vrai qu'un bulletin notifié au contribuable porte une seule date se présentant *a priori* comme sa date d'émission et qu'aucune mention sur le bulletin ou dans l'instruction sur les voies de recours n'indique formellement la date de remise à la poste du courrier ou la correspondance de la date du bulletin avec celle de sa remise à la poste. En outre, l'organisation de l'impression et de l'expédition des bulletins par le biais du Centre des technologies de l'information de l'Etat a certes été établie afin d'assurer que la date d'impression des bulletins corresponde à celle de la remise à la poste des envois les contenant, mais cette organisation ne permet à l'Etat ni de produire la preuve documentaire de son respect sans faille, ni de se ménager une preuve de la remise à la poste pour chaque envoi individuel d'un bulletin.

Cependant, il n'en reste pas moins qu'une preuve de la date de la remise à la poste existe en ce que la mention afférente se trouve apposée sur l'enveloppe d'envoi du bulletin qui comporte toujours la date du traitement du courrier par l'Entreprise des Postes et Télécommunications, cette dernière date documentant que le courrier a été remis à la poste au plus tard le jour y indiqué.

Or, c'est le destinataire du bulletin qui détient cette seule preuve de la date de la remise à la poste suite à la notification du bulletin.

Dès lors, au vu de la finalité du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 d'admettre la notification de bulletins avec la dispense du récépissé de dépôt requis en cas de notification par courrier recommandé sur base du § 88 (3) AO, il y a lieu d'appliquer la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 en ce sens qu'elle impose au destinataire l'obligation de faire état de circonstances qui rendent plausible le défaut de la notification dans le délai présumé, partant en produisant le bulletin lui notifié et l'enveloppe d'envoi y relative afin de permettre la vérification de la date effective de remise à la poste. Dans l'hypothèse où le contribuable affirme la réception du bulletin à une date postérieure à celle résultant de l'application de la présomption de notification sans pour autant soumettre en cause ces pièces, il n'a pas utilement renversé cette présomption par l'établissement d'indices suffisants en sens contraire[1].

Or, en l'espèce, la société ..... ne nie pas la réception des bulletins litigieux émis le 3 mars 2010, le 27 mai 2010, respectivement le 20 avril 2011, mais elle se limite à affirmer, de manière abstraite, que la charge de la preuve de l'émission des bulletins litigieux reposerait sur la partie étatique, sans verser une copie des enveloppes ayant contenu les prédits bulletins. Force est encore de relever que la société demanderesse, dans sa réclamation du 12 septembre 2012, admet expressément le caractère tardif de cette dernière.

Conformément aux principes ci-avant dégagés, il y a lieu de conclure que la société ..... est restée en défaut de produire les bulletins litigieux et les enveloppes d'envoi les ayant contenus, lesquelles pièces auraient permis au tribunal de vérifier la date d'émission des bulletins et de traitement des courriers d'envoi par l'entreprise des Postes et Télécommunications. D'un autre côté, l'Etat a versé en cause des copies réimprimées des bulletins adressés à la société ..... et renseignant la date d'émission du 3 mars 2010, du 27 mai 2010, respectivement du 20 avril 2011. Par voie de conséquence, la société ..... n'a pas soumis en cause des indices suffisants de nature à renverser la présomption établie par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, de manière que le directeur a valablement pu retenir la date présumée de notification du 8 mars 2010, du 1er juin 2010, respectivement du 26 avril 2011 et conclure à l'expiration du délai de réclamation de trois mois à la date du 8 juin 2010, du 1er septembre 2010, respectivement du 26 juillet 2011. En raison du caractère tardif de la réclamation de la partie demanderesse, il n'y a pas lieu d'analyser le moyen tiré de la réformation des bulletins litigieux.

Il s'ensuit que le recours sous analyse doit être rejeté pour ne pas être fondé.

Par ces motifs

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

---

[1] Cour adm., 14 mai 2013, numéro 31779C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu

au fond, le déclaré non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 10 mars 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill   s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10 mars 2014
Le greffier du tribunal administratif